



FINANSDEPARTEMENTET  
postmottak@fin.dep.no

## **Høring - forslag til presiseringer i ligningsloven § 6-15 om kontroll hos tredjemann og ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet mv.**

Vi viser til departementets brev av 31. januar 2012.

### **1 Forslag til presiseringer i ligningsloven § 6-15 om kontroll hos tredjemann**

Skattedirektoratet er positiv til at det fremgår uttrykkelig av ligningsloven § 6-15 at det ved kontroll av tredjeparter er adgang til å benytte alle eksisterende metoder for kopiering for å sikre tilgang til elektronisk lagrede opplysninger under kontroller, og at det er adgang til å kopiere virksomhetens elektroniske arkiver for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.

Det er forenkende at det er samme eller tilnærmet samme formulering for tredjemannskontroller etter folketrygdloven § 24-5, skattebetalingsloven § 5-13 og tolloven § 13-4, og at merverdiavgiftsloven § 16-1 antas å gi tilsvarende hjemmel.

Ligningsmyndighetenes kontroller gjelder ofte både skattyters egne forhold etter ligningsloven § 4-10 og opplysninger skattyter har om andre skattyteres forhold. Det er en fordel både for ligningsmyndighetene og skattyter at det klart fremgår av lovteksten at det gjelder samme regler for hele kontrollen.

### **2 Forslag til ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet**

I forarbeidene til lov 12. desember 2008 nr 93, Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), er det forutsatt at Finansdepartementet i samarbeid med Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet skal gjennomgå og fastsette nye forskrifter og retningslinjer for å ivareta rettssikkerhetshensyn og rettssikkerhetsgarantier for skatte- og avgiftspliktige i forbindelse med oppbevaring og håndtering av kopiert materiale.

Den foreslåtte forskriften skal avløse forskrift 23. desember 1983 nr. 1893 om bokettersyn m.v. gitt med hjemmel i ligningsloven. Ligningsmyndighetene foretar ofte felles kontroller for å etterprøve om den opplysningspliktige har oppfylt sine plikter etter ligningsloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven. Det er forenkende når departementet foreslår lov hjemmel til å gi forskrift i skattebetalingsloven § 5-13 og merverdiavgiftsloven § 15-11 slik at



vi får én felles forskrift om gjennomføring av kontroll for hele skatte- og avgiftsområdet.

**Skattedirektoratet har følgende kommentarer og forslag til departementets forslag til forskrift:**

Bokettersynsforskriften av 1983 ble gitt i en tid med papirbaserte regnskap, dokumenter og ettersyn. Det er behov for en oppdatering til dagens teknologiske nivå og en tilpasning til lovendringene fra 2008.

*Til § 1. Virkeområde*

I forbindelse med lovendringen 12. desember 2008, ble det presisert i bestemmelsene om arbeidsgiverkontrollen at skatteoppkreverne eller skattekontoret skal kunne foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor.

I Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) antar departementet at de fleste skatteoppkreverkontorene vil kunne ha problemer med å oppfylle de strenge kravene til datasikring ved kopiering. På denne bakgrunn ble det i bestemmelsene om arbeidsgiverkontrollen tatt inn bestemmelse i skattebetalingsloven § 5-13 og folketrygdloven § 24-5 om at departementet i forskrift kan fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreverne kan benytte ved arbeidsgiverkontrollen. Departementet foreslår derfor at det i § 1 gis uttrykk for at myndighet til å kopiere elektroniske arkiv er begrenset til de skatteoppkreverne som Skattedirektoratet godkjenner.

Det kan reiser spørsmål om den foreslåtte ordlyden i § 1 andre ledd kan forstås slik at det bare er de skatteoppkreverne som Skattedirektoratet godkjenner som har myndighet til å kopiere elektronisk arkiv og ingen andre myndigheter. For å unngå misforståelser på dette punktet, foreslår Skattedirektoratet at § 1 andre ledd skal lyde:

*”For skatteoppkreverne er myndighet til å kopiere elektronisk arkiv begrenset til de skatteoppkreverne Skattedirektoratet godkjenner.”*

*Til § 4. Kopiering*

Det fremgår av Høringsnotatet at § 4 både gjelder for kopiering av elektronisk arkiv/dokument og for papirdokumenter. Den gjelder da også for kopiering av papirdokument til papir. Formålet med bestemmelsen er å ivareta den oppgavepliktiges rettssikkerhet ved kopiering av elektronisk lagrede arkiv/dokumenter. Forslagets andre til fjerde ledd gjelder etter ordlyden ved kopiering av elektronisk arkiv/dokumenter og ikke også ved kopiering av papirdokumenter.

For å unngå at kopiering av papirdokument til papirkopi skal omfattes av ordlyden foreslår vi at § 4 begrenses til å gjelde ved kopiering av elektroniske dokumenter/arkiv og at det fremgår av ordlyden slik at den endres til:

*”§ 4. Elektronisk kopiering av arkiv/dokument”*

Etter forslaget til § 4 andre ledd skal det som hovedregel benyttes programvare som genererer



sjekksummer ved kopieringen. Her forskriftsfestes en spesiell metode/praksis for å sikre de kopierte dataenes integritet. Bruk av sjekksummer er i dag beste praksis innen fagområdet for å sikre dataenes integritet. Fagområdet er imidlertid gjenstand for stor og hurtig teknologisk utvikling. Å forskriftsfeste krav om sjekksummer kan derfor bli en begrensning hvis/når det kommer andre og bedre sikkerhetsmekanismer i fremtiden. Meningsinnholdet i § 4 andre ledd, å sikre dataenes integritet, omfattes også av § 4 første ledd. Skattedirektoratet ser det derfor slik at forslaget § 4 andre ledd bør utgå.

#### *Til § 5. Tilgang til mottatte opplysninger*

Den foreslåtte bestemmelsen regulerer tilgangen til elektronisk arkiv. Ordlyden favner også mottatte elektroniske dokumenter. Skattedirektoratet foreslår at overskriften endres til:

”§ 5. Tilgang til *elektronisk arkiv*”.

I første ledd foreslår departementet at tilgangen til kopier som myndighetene har tatt av elektronisk arkiv skal lukkes senest når rapport etter skatte- og avgiftskontroll er ferdigstilt. Ved kontroller er det ikke uvanlig at opplysningspliktige har kommentarer til skatteetatens første utkast til rapport som gir grunnlag for endringer i rapporten, og som kan medføre behov for ytterligere søk i det elektroniske arkivet for avklaring av faktum. Rapportutkast kan gå flere ”runder” mellom etaten og opplysningspliktige før rapporten blir endelig ferdigstilt. For at det ikke skal oppstå misforståelser om når tilgangen senest skal lukkes foreslår Skattedirektoratet følgende endringer i § 5 første ledd første punktum:

”Tilgangen til kopier som myndighetene har tatt av elektronisk arkiv skal lukkes senest når *endelig* rapport etter skatte- og avgiftskontroll er ferdigstilt.”

I bestemmelsens andre ledd foreslår departementet en adgang til gjenåpning av det elektroniske arkivet og vilkår for gjenåpning. Det vil være behov å kunne gjenåpne det elektroniske arkivet for å verifisere de uttrukne data, og hvis opplysningspliktige fremsetter nye opplysninger eller anførsler. I den grad en gjenåpning medfører endringer mht. faktum og /eller rettslige vurderinger, vil den opplysningspliktige få anledning til å ivareta sine interesser ved en kontradiktorisk prosess.

Etter forslaget til nytt andre ledd, andre punktum skal opplysningspliktige *varsles* ved gjenåpning. Skattedirektoratet forstår andre punktum slik at en gjenåpning av det elektroniske arkivet ikke skal likestilles med en ny kontroll der opplysningspliktige pålegges å medvirke til undersøkelse etter for eksempel ligningsloven § 4-10, og at et varsel om gjenåpning heller ikke uløser klagerett, gir skattyter rett til å nekte gjenåpning etc. For å unngå usikkerhet om rekkevidden av den foreslåtte varslingsplikten foreslår direktoratet at begrepet ”varsles” erstattes med ”underrettes”.

I Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) legger departementet til grunn at den opplysningspliktiges rettigheter blir ivaretatt bl.a. ved at den opplysningspliktige som hovedregel gis rett til å være tilstede ved gjennomgangen. Det er ikke foreslått en rett for opplysningspliktige til å være tilstede ved gjenåpningen. Skattedirektoratet legger til grunn at opplysningspliktige ikke har rett til å være tilstede ved gjenåpning. For å klargjøre meningsinnholdet av forslaget § 5 andre ledd foreslår



direktoratet at bestemmelsen får følgende ordlyd:

”Tilgangen til elektronisk arkiv kan åpnes igjen for å bekrefte eller avkrefte opplysninger fra opplysningspliktige, for å verifisere tidligere uttrukne data eller hvis saksbehandlingen viser at det er behov for ytterligere opplysninger eller dokumentasjon. Ved gjenåpning skal opplysningspliktige *underrettes*.

#### *Til § 6. Klage og forsegling*

Etter forslaget til § 6 andre ledd skal, ved klage, arkivet, dokumentet, lagringsmediet, enheten det sitter i eller kopi av lagringsmediet forsegles.

Hvis det under kontrollen viser seg at kontrolløren møter et lagringsmedium som er kryptert, men som på kontrolltidspunktet er åpent slik at informasjonen er tilgjengelig, må kontrolløren ha anledning til å foreta kopiering på kontrolltidspunktet for så og forsegle kopien av lagringsmediet. Hvis lagringsmediet lukkes ned før forsegling, vil myndigheten ha et kryptert lagringsmedium som ikke uten videre lar seg åpne, hvis klagesaken ikke fører frem. Det bør derfor fremgå at det er kontrollmyndigheten som avgjør hva som skal forselges, om det er arkivet, dokumentet, lagringsmediet, enheten det sitter i eller kopi av lagringsmediet, og at denne beslutningen ikke kan påklages.

Direktoratet antar at det med ”arkivet” i andre ledd menes for eksempel en eller flere datafiler som er samlet i én fil eller en databasefil fra et regnskapssystem, og ikke hele arkivet. For å unngå tvil og mulig sammenblanding av forslaget første og andre ledd hva gjelder adgangen til å kopiere, klage og oppsettende virkning foreslår direktoratet et nytt tredje ledd som da vil gjelde både ved gjennomsyn av virksomhetens arkiv etter første ledd, og ved pålegg om utlevering etter andre ledd:

*”Det er kontrollmyndigheten som beslutter om det er arkivet, dokumentet, lagringsmediet, enheten det sitter i eller kopi av lagringsmediet, som skal forsegles. Denne beslutningen kan ikke påklages.”*

Forslagets tredje, fjerde og femte ledd, blir fjerde, femte og sjette ledd.

#### *Til § 7. Rapport*

Ligningsloven § 3-5 nr. 2 stiller krav om at det skal skrives rapport eller protokoll ved undersøkelser etter ligningsloven § 4-10 og § 6-15. Rapporten skal inneholde de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt gjelder den opplysningspliktige som undersøkelsen foretas hos. Kravet til rapport har i praksis vært tilpasset den undersøkelsen eller kontrollen som er gjennomført. Departementet legger til grunn at kravet om skriving av rapport eller protokoll i ligningsloven § 3-5 nr. 2 for andre kontroller enn stedlige tilsyn vil være oppfylt når det kan dokumenteres hvilke handlinger ligningsmyndighetene har foretatt seg. For alle forvaltningsområdene er det reelle behovet for en utfyllende rapport knyttet til stedlig kontroll.

Departementet foreslår at kravet til rapport videreføres, men at kravet til innholdet i rapporten ved annen kontrollundersøkelser enn stedlige kontroller tilpasses de undersøkelser som er foretatt.



Direktoratet slutter seg til det.

Etter gjeldende bokettersynsforskrift § 5 nr. 4 skal det gis oversikt over dokumenter m.v. som ble utlevert myndighetene ved undersøkelsen. Med oversikt menes ikke en fullstendig dokumentliste, men en angivelse av type dokumenter som er utlevert i forbindelse med ettersynet. Departementet foreslår at hvis det er utlevert datalagringsmedium skal det også fremgå av rapporten. Direktoratet forstår dette slik at det er selve lagringsmediet som skal fremgå og ikke liste/oversikt over innholdet på lagringsmediet.

#### *Til § 9. Sletting*

Overskriften lyder ”Sletting”.

Ordlyden er generell og kan forstås å gjelde både papirdokumenter, utleverte elektroniske dokumenter og elektroniske arkiver. Oppbevaring, avlevering og kassasjon av dokumenter/dokumentkopier som finnes hos skatte- og avgiftsmyndighetene er underlagt reglene i arkivlovgivningen. Vi forstår høringsnotatet slik at bestemmelsen er ment å gjelde sletting av elektronisk kopiert arkiv, og at den ikke er ment å omfatte papirdokumenter eller kopi av elektroniske dokumenter som opplysningspliktige har utlevert. For at det ikke skal oppstå misforståelser foreslår vi at ordlyden endres til

#### *”§ 9. Sletting av elektronisk kopiert arkiv”*

Etter forslaget § 9 første ledd andre punktum kan en representant for virksomheten kreve å være tilstede ved slettingen. Uten begrensning i overskriften vil retten til å være tilstede ved sletting ikke bare gjelde ved sletting av elektronisk kopiert arkiv, men også gjelde ved sletting av utleverte elektroniske dokumenter og papirdokumenter. Direktoratet foreslår også av denne grunn at ordlyden begrenses til sletting av elektronisk kopiert arkiv.

Retten til tilstedeværelse er begrunnet i personvern hensyn. Skattedirektoratet legger til grunn at sletting der en representant for virksomheten er tilstede, må kunne gjennomføres på en slik måte at den opplysningspliktiges representant ikke får innsyn i logging etc. og dermed kan få innsyn i etatens lagringsrutiner, backupløsninger mv.

### **3 Nye forskriftsbestemmelser om gjennomføring av etterkontroll på toll- og avgiftsområdet**

Av hensyn til samarbeidet mellom etatene er det positivt at det fastsettes tilsvarende forskriftsbestemmelser om gjennomføring av etterkontroll på toll- og avgiftsområdet.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.



Med hilsen

Anna Lie  
*spesialtreder*  
Rettsavdelingen  
Skattedirektoratet